

## Apremio Computo De La Prescripcion Codigo Fiscal Local Constitucionalidad Facultades No Delegadas

### JURISPRUDENCIA

### Apremio. Cómputo de la prescripción. Código Fiscal local.

Constitucionalidad. Facultades no delegadas      Se revoca la sentencia que hizo lugar a la excepción de prescripción deducida en el marco de una ejecución fiscal, declarando la inconstitucionalidad del art. 158 Código Fiscal, pues el derecho tributario resulta rama integrante del derecho público local que las provincias se han reservado expresamente, al retener todo el poder no delegado al Gobierno Federal, entre ellos el derecho de darse sus propias instituciones de derecho local.      En la ciudad de General San Martín, a los 25 días del mes de agosto de 2.015 se reúnen en acuerdo ordinario los Jueces de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, estableciendo el siguiente orden de votación de acuerdo al sorteo efectuado: Hugo Jorge Echarri, Ana María Bezzi y Jorge Augusto Saulquin, para dictar sentencia en la causa N°4715, caratulada "FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES C/ DOMATO, LAUREANO S/ APREMIO PROVINCIAL". Se deja constancia que el Sr. Juez Jorge Augusto Saulquin no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia.- ANTECEDENTES I.- A fs.126/140 el Señor Juez a cargo del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo n°1 del Departamento Judicial Trenque Lauquen resolvió hacer lugar a la excepción de prescripción respecto de los anticipos y multas correspondientes a los períodos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10 y 11 de 1993, y declarar la inconstitucionalidad del art.158 CF en su aplicación al caso. Asimismo rechazó las excepciones de prescripción e inhabilidad de título respecto de los anticipos y multas correspondientes a los períodos 12 de 1993; 2, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 de 1994 y 1 a 12 de 1995 y mandó llevar adelante la ejecución hasta tanto Laureano Carlos Domato haga íntegro pago de los períodos señalados, con más los intereses que pudieran corresponder, los que serían objeto de ponderación en la liquidación que oportunamente se presente.- Impuso las costas por la admisión de la excepción a la actora y por el rechazo a la demandada, difiriendo la regulación de los honorarios de los letrados intervinientes.- Para así decidir, liminarmente, rechazó la caducidad de instancia esgrimida por la demandada merituando que la parte actora había realizado actividad útil en los tres meses anteriores a la solicitud de caducidad de introducida por la demandada.- Para resolver acerca de la excepción de prescripción, merituó que el art.75 inc. 12 del la CN establece que es atribución exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación el dictado de los Códigos de Fondo. Que las provincias y los municipios no pueden apartarse de las disposiciones contenidas en éstos en cuanto regulan los principios basales del ordenamiento jurídico, so pena de incurrir en violación a la Constitución Nacional (CSJN, Fallos 235:571; 269:373). Que las causas de nacimiento y extinción de las obligaciones corresponden a la materia expresamente delegada por las provincias a la Nación. Y que las normas locales que se dicten en contraposición a un código de fondo son inválidas por no adecuarse al nivel normativo jerárquico superior; en este caso, a la distribución de competencias establecidas en la Constitución Nacional.- Expresó que las provincias y los municipios históricamente habían considerado como facultades propias atinentes a su autonomía, en materia impositiva, regular todo lo referente al instituto de la prescripción y a las causas de extinción de las obligaciones tributarias. Que por su parte la CSJN ya se había expedido sobre la inconstitucionalidad de las normas locales que regulan el instituto de la prescripción en temas ajenos al derecho tributario (fallos 320:1344; 256:215).- Y en relación a la materia de repetición de los tributos locales, señaló que la CSJN afirmó desde antiguo que no incumbe a las provincias establecer el término de prescripción el cual debía ceñirse a las disposiciones del Código Civil, citando numerosos fallos donde se considerará aplicable el artículo 4023 del Código Civil.- Argumentó que el Tribunal Superior Nacional, con fecha 30/09/03 en la causa "Filcrosa S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Verificación de Municipalidades de Avellaneda" resolvió que los gobiernos locales (provincias y municipios) no pueden reclamar el pago de tributos que se encuentren en mora por más de cinco años, por entender que ello está vedado por lo dispuesto por el art.4027 inciso 3 del Código Civil.- Citó precedentes de la corte provincial donde, por mayoría, indica que nuestro máximo tribunal se pronunció en favor de la preeminencia del plazo de prescripción liberatoria de 5 años establecido en el artículo 4027 inciso 3 del Código Civil, aplicable en materia tributaria local, por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal, particularmente el artículo 132 del Código Fiscal.- Concluyó en relación a esta parte de su análisis que en la medida que el art.158 del Código Fiscal aplicable a las acciones nacidas durante 1993, 1994 y 1995 implicaran un plazo de prescripción mayor a lo previsto en el art.4027 inciso 3 de cinco años, dicha norma resultaría inválida por oponerse a las facultades delegadas por las provincias al Estado Federal.- Ponderó que en la causa, independientemente del plazo de prescripción de las obligaciones fiscales reclamadas, podrían surgir distintas interpretaciones en relación al dies a quo y a las causas de suspensión y/o interrupción del plazo de prescripción.- Seguidamente consideró que existen dos situaciones diferentes sobre las que operaría el plazo de prescripción, una sobre las facultades del fisco para determinar la deuda y otra sobre la acción de

ejecutar una deuda previamente determinada.- Expresó que, conforme surge del art. 161 CF se produce la suspensión del plazo de prescripción por un año, por la notificación de la resolución de determinación de oficio 177/99 realizada el 6.12.99. Asimismo, dicha suspensión se prolongó durante todo el tiempo que duró el trámite de apelación por ante el Tribunal Fiscal y hasta los 90 días posteriores de recibida las actuaciones por la autoridad de aplicación. Por otro lado, la notificación del inicio del proceso determinativo podía implicar la suspensión del plazo por 120 días.- Sostuvo que el actor no requirió en forma expresa la declaración de inconstitucionalidad del artículo antes mencionado. Sin perjuicio de ello sus disposiciones son compatibles con el CC. Que el art. 3986 dispone que se suspende la prescripción por el plazo de un año, por la constitución en mora del deudor, situación que independientemente del carácter legal de la obligación fiscal (la mora es automática y se genera con el vencimiento de la obligación), en el caso de las determinaciones de oficio, su cuantificación solo se conoce al momento de la resolución determinativa, con la notificación del importe determinado el contribuyente conoce el importe reclamado. Así, es razonable sostener que la intimación administrativa del tributo determinado, es causa suficiente para suspender el plazo de prescripción en los términos del CC y que la normativa fiscal aplicable resulta compatible con su texto.- Remarcó que similar criterio, corresponde aplicar a la extensión del plazo durante el tiempo que dure el procedimiento administrativo por la apelación ante el Tribunal Fiscal. Advierte que durante ese plazo, la administración se encontraba impedida de iniciar la ejecución fiscal, debido a que la interposición del recurso suspende la obligación de pago -art. 117 CF-, es decir, existía una imposibilidad de hecho y jurídica para iniciar la acción de cobro, originada en el resguardo del derecho de defensa del contribuyente. Tal situación se encuentra contemplada en el art. 3980 CC.- Resaltó que el contribuyente pudo recurrir el acto de determinación ante el fuero contencioso administrativo, pero optó por el recurso ante Tribunal Fiscal, tal ejercicio de su derecho de defensa y atento las claras disposiciones del CF, en relación a la imposibilidad de requerir el pago, implican una asunción de la integridad de las condiciones jurídicas bajo las cuales se regula dicho instituto procesal.- Señaló que las manifestaciones del actor referidas a que otras actuaciones administrativas realizadas durante el proceso de determinación de oficio, interrumpen el plazo de prescripción -ver fs. 83-, no se sustentan para el caso, en la normativa del CF, ni del CC, por lo tanto con las salvedades antes mencionadas, las rechazó.- Por último, analizó la situación de la demanda judicial iniciada en los términos del art. 13 del CF, en la cual se requirió la toma de medidas cautelares en resguardo del crédito fiscal. Y toda vez que en el caso no se requirió la caducidad del proceso cautelar, ante el juez competente, la medida cautelar trabada en sede judicial, interrumpió el plazo de prescripción.- Continuó diciendo que el plazo de la prescripción de las acciones y poderes del fisco es de 5 años, y se computa desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.- Estimó que el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo anual, correspondiendo la presentación de las DDJJ al año siguiente al vencimiento del año calendario (art. 209 CF). Sin embargo, el hecho de que genéricamente se lo considere un impuesto de ejercicio, no obsta a que las legislaciones dispongan el pago de anticipos, siendo ello una de las circunstancias relevantes para establecer el inicio del cómputo de la prescripción (cfme. Causa Nº 105.778, "Roger", Sala II, Cám. Apel. Civ. y Com. de San Isidro, sent. del 28.8.08).- Advirtió que lo que define que nos encontremos frente a una obligación fiscal anual, mensual o instantánea, no es la mera calificación que el legislador le otorgue, sino la forma y modo en la cual se liquida y abona el tributo.- Explicó que la CSJN considera a los anticipos -pagos a cuenta de la obligación tributaria principal- como una obligación de cumplimiento independiente y con individualidad propia distinta del impuesto (cfme., Fallos 285:177; 302:504; 303:1496; 303:1500; 306:1970; 308:919; 318:646; 319:1245, entre otros) e indicó que los anticipos son obligaciones que deben diferenciarse en forma clara y precisa del impuesto, por cuanto esa particular individualidad que la CSJN les atribuyó ocasiona que tengan, entre otras cosas, un plazo de prescripción propio (cfme. CN. Fed. Cont. Adm., Sala I, "Carbocomet S.A.I.C.I.", sent. del 27.10.83).- Reseñó que en el caso no se reclamaba el saldo de una declaración jurada anual del ejercicio fiscal, sino determinados anticipos de cada ejercicio fiscal. Así para el año 1993 se reclamaban los anticipos 1 a 4, 7, 8, y 10 a 12 y para el año 1994 los anticipos 2 y 4 a 12. Que al reclamarse los anticipos, se tornaría operativa la primera parte del art. 159, en cuanto dispone que el plazo de prescripción comienza a correr desde el primero de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales. Es decir en el caso, el dies a quo, corresponde el primero de enero siguiente a la fecha de pago del anticipo en cuestión (cfme., arts. 209 y 210 CF).- Siguió con el análisis de los anticipos 1 a 4, 7, 8, 9, 10 y 11 de 1993.- Razonó entonces que atento que las DDJJ por los anticipos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10 y 11 de 1993 vencían durante el año 1993, su plazo de prescripción comenzó a correr el 1.1.94 (cfme. art. 159 CF). Ello así, el término de su prescripción operaba, en principio, el 1.1.99.- Ponderó que la suspensión del plazo de prescripción por la notificación de la resolución 149/99 del 10.9.99, o por la de la resolución 177/99 realizada el 6.12.99 y la posterior apelación ante el Tribunal Fiscal por la actora, no surgen efectos para dichos anticipos debido a que el plazo de cinco años previsto en el art. 4027 del CC para determinar y exigir el pago de este tipo

de deudas había operado con anterioridad a la intimación fiscal.- Así, para el caso, dictaminó que correspondía declarar la inconstitucionalidad del art.158 CF, en tanto dispone un plazo de prescripción para las obligaciones del ejercicio fiscal 1993 con vencimiento el 1.1.00, en el caso, contrario al art. 4027, inc. 3 del CC.- Seguidamente hace lo propio con los anticipos 12/93 y 2 y 4 a 11 de 1994. Analizó que el pago y declaración de los anticipos correspondientes a los períodos 12/93 y 2 y 4 a 11 de 1994 vencían durante el año 1994 y su plazo de prescripción comenzó a correr el 1.1.95, por lo que el término de su prescripción operaba, en principio, el 1.1.00.- Al momento de notificarse la resolución 177/99 (6.12.99, hecho que suspende el plazo de prescripción), no habían transcurrido cinco años.- El plazo de prescripción se suspendió por aplicación del art. 161, desde el 6.12.99 y hasta el 21.2.05 (es decir 90 días hábiles posteriores al 20.9.04, fecha en la cual ARBA recibió el expediente administrativo, remitido por el Tribunal Fiscal).- Por otro lado, el plazo de prescripción se interrumpió desde el 4.5.00 por el inicio de la demanda judicial cautelar, mediante la cual se trabó una medida en resguardo del cobro de la deuda reclamada en autos.- En cuanto a los anticipos 12/94 y 1 a 12 de 1995, indica que el pago y declaración de los anticipos correspondientes a los períodos 12/94 y 1 a 11 de 1995 vencían durante el año 1995, su plazo de prescripción comenzó a correr el 1.1.96 (cfme. art. 159 CF), por lo tanto, el término de su prescripción operaba, en principio, el 1.1.01.- Que al momento de notificarse la resolución 177/99 (6.12.99, hecho que suspende el plazo de prescripción), no habían transcurrido cinco años.- Manifiesta que a los períodos señalados son aplicables las causas de suspensión e interrupción de plazo señaladas.- En relación a la multa por omisión, la misma correría igual suerte que los períodos analizados respectivos.- Analiza seguidamente el efecto interruptivo de la interposición de la demanda y su prolongación en el tiempo, considerando la fecha de inicio del apremio. Cita jurisprudencia a los fines de sostener que independientemente del tiempo transcurrido sin impulso procesal por parte de la actora, la demanda interrumpe la prescripción mientras dure el proceso.- En lo atinente a la excepción de inhabilidad de título concluyó que toda vez que el título ejecutivo fue confeccionado conforme la determinación de oficio, llevada a cabo por el procedimiento administrativo, debidamente notificado y apelado por el demandado y confirmada por sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación, el título ejecutivo es legítimo y no procede declarar su inhabilidad.-

II.- A fs.147/150 el apoderado de la parte actora apela la resolución dictada, en escrito fundado.- Primeramente se agravia en la determinación del inicio del término de la prescripción porque sostiene que en el caso se aplica la excepción contenida en la segunda parte del artículo 159 del CF. Cita fallos de esta cámara, argumentando que el comienzo del plazo de prescripción para los impuestos a los Ingresos Brutos comienza el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas.- Sostiene que yerra el sentenciante cuando expone que los períodos por ingresos brutos tengan una individualidad y plazo de prescripción propia, ya que considera que los Ingresos Brutos resultan ser impuestos genéricamente de ejercicio, específicamente anual.- Concluye por eso que para los períodos reclamados por el año 1993 y declarados prescriptos el plazo de prescripción comenzó a correr el 1.1.1995. En el caso la prescripción operaría el 1.1.2000. Recuerda que como lo señaló al contestar las excepciones, median como actos interruptivos el inicio de las actuaciones administrativas del 28.10.1998, pues es demostrativo de una férrea intención del Fisco de perseguir el cobro de los tributos. Que hasta la resolución determinativa 177/99 el curso de la prescripción se encontraba interrumpido, comenzando a correr el plazo con el dictado de esa resolución.- Continúa apreciando que la notificación de la resolución al demandado Domato, realizada el día 6.12.1999 suspendió el plazo de prescripción. Que con fecha 29.12.1999 el nombrado interpuso recurso de apelación contra la resolución determinativa, razón por la cual la suspensión provocada el día 6.12.1999 se extendió noventa días posteriores a que la Autoridad de Aplicación recibiera las actuaciones -28.09.2004-, extendiéndose la suspensión del plazo hasta el 21.2.2005.- Argumenta que a la fecha en que se produjo la suspensión del plazo de prescripción (6.12.1999), restaban aún transcurrir 4 años y 362 días, por lo que a la fecha de interposición de la demanda (8.8.2005), la acción se encontraba vigente.- Agrega que la demanda judicial requiriendo la inhibición general de bienes iniciada el 4.5.2000 interrumpió el curso de la prescripción sine die, atribuyéndole efectos suspensivos a la intimación de pago de los tributos, la que operó el 7.9.2004 al ser notificado el demandado del rechazo del recurso por él interpuesto ante el Tribunal Fiscal de Apelación el 7.9.2004.- Concluye que aún cuando se interprete que el inicio del plazo de prescripción se computa como lo hace el sentenciante, la prescripción no ha operado.- Seguidamente replica su postura en relación a la constitucionalidad del art.159 del CF, aludiendo específicamente a la excepción dispuesta en el 2do. Párrafo.- Señala al respecto que lo atinente a la creación de impuestos, elección de objetos imponible y formalidades de percepción resultan ser resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales. Que las instituciones que integran el derecho tributario tienen naturaleza propia que deriva del poder tributario que no fuera delegado por las provincias argentinas y que las relaciones que vinculan al fisco con los contribuyentes son de derecho público.- En cuanto a los agravios por la imposición de la multa reclamada, se remite a los argumentos vertidos, por ser idéntica la situación.- También se disconforma en relación a las costas, toda vez que la prescripción decretada resulta ser una cuestión de interpretación, y el Fisco se pudo considerar con derecho al reclamo.-

III.- Que a fs.151 el juez de grado corrió traslado del recurso interpuesto por la demandada,

replicando la parte actora la memoria de la contraria con la presentación de fs.154/156.- Comienza diciendo que el art.75 inciso 12 de la CN establece que es atribución exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación el dictado de los Códigos de Fondo. Que las provincias y municipios no pueden apartarse de las disposiciones contenidas en éstos en cuanto regulan los principios basales del ordenamiento jurídico, so pena de incurrir en violación de la Constitución Nacional. Que el recurrente pretende extender el plazo prescriptivo en virtud de una normativa local que se encuentra en contraposición con los códigos de fondo.- Cita fallos jurisprudenciales en apoyo a su postura sosteniendo que en la medida que el art.158 del CF aplicable a las acciones nacidas durante 1993, 1994 y 1995 impliquen un plazo de prescripción mayor a lo previsto por el art.4027 inc.3, de cinco años, dicha norma será inválida por oponerse a las facultades delegadas por las provincias al estado federal.- Sostiene que al reclamarse determinados anticipos de cada ejercicio fiscal, y no el saldo de una declaración jurada anual, se tornaría aplicable la primera parte del art.159, en cuanto dispone que el plazo de prescripción comienza a correr desde el primero de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales.- IV.- A fs.159 fueron recibidas las actuaciones, pasando los autos para dictar sentencia, estableciendo el Tribunal la siguiente cuestión a decidir: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? VOTACION A la cuestión planteada, el Señor Juez Hugo Jorge Echarri dijo: 1°).- Reseñados los antecedentes del caso, preliminarmente cabe señalar que el recurso de apelación interpuesto a fs.147/150 resulta formalmente admisible. Ello, en tanto se dirige contra la sentencia de fs.126/140 que hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por los anticipos y multas correspondiente a los períodos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10 y 11 de 1993 y declaró la inconstitucionalidad del art.158 del CF en su aplicación al caso. Asimismo, cabe destacar que el recurso fue interpuesto en debido tiempo y forma (ver cédula de fs.145/146 de fecha 28 de abril de 2015 y cargo de fs.150 vta. del 7 de mayo de 2015 en sus cuatro primeras horas; art.13 de la Ley 13.406).- 2°).- En forma liminar, teniendo en cuenta la reciente entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, debo señalar lo que específicamente el nuevo ordenamiento marca en relación al instituto de la prescripción, ya que esta resulta ser en definitiva la materia debatida en el recurso interpuesto.- Específicamente, el artículo 2437 dicta: ?Modificación de los plazos por ley posterior. Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior.- Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior?. Es por ello que corresponde que el caso traído a este estrado sea analizado por la legislación anterior, y consecuentemente, con la jurisprudencia y fallos de esta Cámara existentes ya al momento que el antiguo Código Civil de la Nación se encontraba vigente.- 3°) En ese marco, y a fin de resolver la cuestión sustancial traída a debate, encuentro conducente señalar que la parte recurrente en su líbello de fs.147/150, cuestiona -en primer lugar- la aplicación de lo dispuesto por el art.159 del Código Fiscal que llevó a considerar que el plazo de prescripción para los anticipos del año 1993 comenzó a correr el 1.1.94, operando la prescripción el 1.1.1999, y que, por ello, no tuvieron virtualidad suspensiva ni la resolución determinativa nro.177/99 del 6.12.1999, ni la apelación de la parte demanda ante el Tribunal Fiscal de Apelación. En segundo lugar, la actora critica la declaración de inconstitucionalidad del art.158 del mismo cuerpo legal.- Sentado ello debo señalar -ab initio- que esta Alzada ya ha dado respuesta a planteos similares al expuesto por el recurrente en las causas N° 1.724/09, ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Leroux, Sandra Eleonora s/ Apremio?, sentencia del 15 de diciembre de 2.009 y N° 2.895/11, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Palmieri, Jorge Francisco y otros s/ Apremio Provincial?, sentencia del 23 de febrero de 2.012, entre otras, y a las cuales remito por economía procesal.- He dicho en esos antecedentes que no comparto la doctrina de la Corte Suprema de Justicia emanada del caso ?Filcrosa? (CSJN Fallos 326:3899), en tanto y en cuanto veda a las provincias regular los plazos de prescripción en materia de derecho tributario local.- Entiendo que el derecho tributario, al igual que el derecho administrativo, resulta rama integrante del derecho público local que las Provincias - como entidades estatales públicas preexistentes al Estado Nacional - se han reservado expresamente, al retener todo el poder no delegado al Gobierno Federal, entre ellos el derecho de darse sus propias instituciones de derecho local - cf. arts. 121, 122, 126 y concordantes de la Constitución Nacional.- El pretendido objetivo de unificar la legislación en materia de obligaciones - que se desprende de la doctrina del caso mencionado - solo puede alcanzar lo que resulta materia propia del derecho civil, es decir, las relaciones jurídicas reguladas por el derecho privado. Extender dicho alcance a las obligaciones nacidas y reguladas por el derecho público comporta no solo desconocer la sustancial diferencia de naturaleza y fines que diferencian ambas ramas del derecho, sino también un desconocimiento de los derechos retenidos por las provincias, situación que también contribuye - en este caso por medio de la vía hermenéutica - a debilitar nuestro - ya débil - sistema federal.- Comparto por ello los argumentos dados por los Dres. De Lázzari y Pettigiani en la causa ?Cooperativa Provisión de Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada?, SCJBA, sentencia de fecha 30 de mayo de 2.007.- Lo señalado, naturalmente, sólo pretende dejar a salvo mi opinión personal en una cuestión que, como la mayoría de las inherentes al Derecho, resulta materia opinable, sin que ello implique desconocer la alta autoridad jurídica y jurisdiccional de los Señores Jueces

que intervinieron en el caso mencionado.- Por otra parte tampoco se trata de desconocer, por una cuestión de economía procesal, la conveniencia de adherir a dicha doctrina dado el alto valor moral de los fallos de la Corte Suprema en orden a la uniformidad del derecho judicial - cfr. Bidart Campos, Germán J., ?Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino?, Tº II, pág. 347 y ss.; Gelli, María Angélica, ?Constitución de la Nación Argentina, comentada y concordada?, LL, pág. 981 -, sin perjuicio de resguardar la opinión personal sobre el punto y de señalar la falta de norma constitucional o legal que imponga el acatamiento a dichos fallos en el derecho positivo argentino; como así también la estabilidad relativa de los mismos, incluso para la propia Corte Suprema (cfr. CSJN caso Fallos 301:384; 313:1333).- En definitiva, dejada a salvo mi opinión al respecto, me abocaré al estudio del asunto en base a la doctrina que - por economía procesal - emana del fallo ?Filcrosa? y siguientes, anticipando que la misma, por la razones que paso a exponer no resulta aplicable a la cuestión objeto de la presente Litis y recurso.- 4º).- Bajo tales parámetros corresponde el tratamiento de los agravios, anticipando que seguiré la línea jurisprudencial marcada por los precedentes de esta Cámara antes individualizados.- En la tarea de dar respuesta a las críticas relacionadas con la excepción de prescripción, debo señalar lo que surge de la normativa aplicable, es decir, de los arts. 157, 158, 159 y 161 del Código Fiscal, Ley Nº 10.397 (t.o. 2.004). Así, cabe decir que el art. 157 de la Ley Nº 10.397, T.O. por Resolución Nº 39/11) establece: ?Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación de determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...?. A su vez, que el art. 159 dispone: ?Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen...?. Asimismo, que el artículo 158 del CF, en lo pertinente, dispone: ?La prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir los tributos y sus accesorios, así como para aplicar y cobrar multas por infracciones fiscales, comenzadas a correr antes de la vigencia del artículo anterior, al igual que la de la acción de repetición de gravámenes y accesorios, se producirá de acuerdo al siguiente cuadro: ... Las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales.... 1993...prescribirán el 1º de enero del 2000. ...?, Por último, que el art. 161 reza: ?Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación...la suspensión...se prolongará hasta noventa (90) días después de notificada la sentencia del mismo que declara su incompetencia, o determine el tributo, o aprueba la liquidación practicada en su consecuencia, o, en su caso, que rechace el recurso presentado contra la determinación de oficio. La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación respecto de los deudores solidarios...?. El subrayado me pertenece. 5º).- Comenzando el análisis, cabe recordar que el impuesto sobre los ingresos brutos, se trata de un tributo de ejercicio anual (cfr. art. 209 C.F) en el cual ?existe una alícuota constante que se relaciona con la actividad cumplida durante el tiempo señalado por la ley y que se proyecta sobre el monto de ingresos correspondientes a ese mismo lapso. Así se lo considera un impuesto genéricamente de ejercicio, específicamente anual, sin que ello obste el hecho de que las legislaciones dispongan períodos de pago menores? (cfr. Bulit Goñi, Enrique G. ?Impuesto sobre los Ingresos Brutos?, Ed. Depalma, 2º Ed., 1.997, pág. 51 y esta Cámara en causa ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Kelly Santiago s/apremio?, causa Nº 2927/11, del 02 de febrero de 2.012).- Sentado ello, teniendo en cuenta las disposiciones del código fiscal vigente regulatorias de la prescripción que resultan aplicables al caso, adelanto que la recepción (en cuanto al punto en examen) del recurso de apelación no resulta procedente.- Véase que el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su art. 159, indica el modo en que deben ser computados los plazos de prescripción de los arts. 157 y 158, tomando como base el sistema de cómputo derivado del Código Tributario alemán, que sirvió de base a la Ley Nacional Nº 11.683 - art. 57 -, disponiendo que la prescripción comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones (Giuliani Fonrouge - Navarrine, ?Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires?, Ed. Depalma, pág. 202).- En ese sentido, tanto la ley nacional como la provincial marcan una diferencia apreciable entre el régimen de la prescripción en las obligaciones tributarias y el corriente en derecho civil al disponer que la misma se inicia con la terminación del año en que la pretensión haya surgido, lo cual resulta práctico por facilitar el cómputo de los términos (Giuliani Fonrouge - Navarrine, ?Procedimiento tributario y de la Seguridad Social, 9º ed., Lexis Nexis, pág. 414).- 6º).- Efectuadas estas apreciaciones, recuerdo que, por un lado, en las causas Nº 1.338/08, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Chieffa, Hermelinda María s/ apremio?, sentencia del 25 de julio de 2.008 y ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Blaksley, Enrique Jorge s/ Apremio?, sentencia del 3 de noviembre de 2.010, en referencia al impuesto inmobiliario, también anual, el Tribunal consideró que no resultaba

en forma inconstitucional el art. 133 CF - hoy 159 CF - en tanto no vislumbraba irrazonable el punto de partida determinado para el comienzo del plazo prescriptivo, fijado en el día inmediato posterior al año que devengó el tributo.- Criterio similar se sostuvo para el impuesto sobre los ingresos brutos en las causas N° 2.197/10, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ David y Leonardo Abbasse S.H. s/ Apremio provincial?, sentencia del 11 de noviembre de 2.010; N° 2.786/10, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Dacar S.A. y otro, s. apremio?, sentencia del 18 de noviembre de 2.011 y N° 2.927/11, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Kelly Santiago s/ apremio?, sentencia del 02 de febrero de 2.012.- En el primero de ellos, consideró esta alzada, para el supuesto de sujetos pasivos que no debían presentar declaraciones fiscales anuales a los fines de la determinación de las obligaciones por las que se les reclamaba, que no se advertían óbices constitucionales para aplicar la pauta fijada por el art. 133 al reparar en que el período fiscal del impuesto en cuestión es el año calendario (art. 182 del Cód. Fiscal y Villegas, Héctor B., ?Curso de finanzas...?, De Palma, ed. 2.001) y en que el Tribunal Superior Provincial no se había expedido invalidando la norma; así, que no resultaba irrazonable el punto de partida determinado para el comienzo del plazo prescriptivo, fijado en el día inmediato posterior al año que devengó el tributo (cfr. considerando 9°).- Por su parte, en ?Fisco c. Dacar S.A.? el Tribunal avaló la interpretación efectuada, con anterioridad, por el T.P.F.B.A. respecto del dies a quo del plazo de prescripción respecto de los sujetos pasivos de I.I.B.B. allí demandados, en la cual, haciendo aplicación de la normativa fiscal puesta aquí en tela de juicio, determinó que una posición del año 1.995 iniciaba el plazo quinquenal a partir del 1 de enero de 1.997.- Finalmente, en la causa ?Fisco c. Kelly? esta alzada resolvió que, en virtud de la normativa aplicable al caso - en una interpretación integradora - y en atención a lo que surgía de las constancias de la causa, los criterios sostenidos por esta Alzada en los casos reseñados, así como las características del tributo reclamado, conforme se encuentra reglado en el código fiscal, no podía sostenerse la inconstitucionalidad del art. 159.- Al igual que en dicho pronunciamiento, no desconozco los fundamentos por los cuales otros organismos jurisdiccionales y cierta doctrina han convalidado la tesitura sobre la aplicabilidad del art.3.956 CC, en detrimento de la constitucionalidad del art. 159 CF. Tampoco los antecedentes de la CSJN y SCBA que han abordado la temática de la prescripción de los créditos tributarios, en lo que refiere a los plazos aplicables y las causales interruptivas (cfr. CSJN ?Filcrosa?, SCBA ?Fisco c. Coop. Almaceneros?, ?Fisco c. Fadra?); ello, destacando que la S.C.B.A. aún no se ha pronunciado sobre la cuestión vinculada al dies a quo.- Sin embargo, considero que sostener la constitucionalidad de la norma puesta en pugna, en base a que la declaración de inconstitucionalidad configura la ?última ratio? - tal como se recordará considerandos adelantes -, es la postura que mejor armoniza con las particularidades del crédito tributario en cuestión, y la línea de fundamentos expuestos en las causas análogas de este Tribunal. 7°).- Entiendo pertinente mencionar que si bien en los procesos de apremios, en determinados supuestos, los magistrados deben realizar por mandato constitucional el correspondiente test de constitucionalidad al ser llamados a entender (cfr. art. 57 CP), tal examen no puede realizarse sin tener en cuenta las pautas informadoras generales de los procesos e institutos involucrados en los casos concretos y, fundamentalmente, sin reparar en las constancias de la causa. En este sentido, es atendible afirmar que el debate constitucional de las normas fiscales es procedente en los procesos de apremio, teniendo en cuenta la limitación cognoscitiva propia de estos juicios, en la que la admisibilidad de este tipo de defensas depende de que el tema constitucional sea susceptible de resolverse con las constancias del expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios (cfr. CCAMDP causa P-807 BB1 ?Ferretería Argentina SRL, P-502 - BBI ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Microcontrol SRL y otros s. apremio provincial? del 10/09/09 y esta Cámara en causa N° 1.724/09, ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Leroux, Sandra Eleonora s/ Apremio?, sentencia del 15 de diciembre de 2.009). En tal entendimiento se ha pronunciado esta Cámara en diversas causas, entre las que resulta pertinente citar ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Gutiérrez, Zulema Aurora s/ Apremio? (causa N° 1.299/08), sentencia del 18 de julio de 2.008, ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Ramírez Contreras, Yovana s/ apremio? (causa N° 1.364/08), sentencia del 25 de julio de 2.008, ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ David y Leonardo Abbasse S.H. s/ apremio (causa N° 2.197/10), sentencia del 11 de noviembre de 2.010, ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Dacar S.A. y otro s/apremio? (causa N° 2.786/2010), sentencia del 18 de noviembre de 2.011, ?Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Kelly Santiago s/ apremio (causa N° 2.927/11), sentencia del 02 de febrero de 2.012, entre muchas otras. Ahora bien, dadas las particularidades del caso, adelanto mi opinión en el sentido que el agravio propuesto al respecto ha de prosperar, toda vez que la declaración de inconstitucionalidad no resulta ajustada a derecho. Ello, en tanto no advierto, de acuerdo a las pautas generales de interpretación que ha delineado la doctrina y la jurisprudencia, que en el caso de autos, sin opción integradora, dicha declaración se imponga. Es que, mientras la norma local no presenta incuestionables rasgos de inconstitucionalidad, la interpretación de la ley debe conducir a su armonización con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional y Provincial (cfr. Fallos 209:337; 224:423; 226:688; 262:168; 255:192; 297:142; 301:460). En dicho contexto, se subraya que la interpretación de una norma, debe ser sistemática, razón por la cual no puede contrariar las bases y principios en los que se funda el sistema jurídico. Es decir, las normas jerárquicamente subordinadas deben interpretarse, en cuanto sea posible, sin violencia, de modo que no excedan

los géneros legales. Es que, el orden jerárquico de normas impone una disciplina de pensamiento al intérprete al indicarle un orden de prelación, que no puede desconocerse en la tarea de interpretación (en este sentido, esta Cámara in re: ?Fisco c/ Cintolo Hnos.?, Expte. N° 829/06, I. 26-XII-2006). Por otra parte, la inconsecuencia o la falta de previsión jamás se suponen en el legislador, por lo cual se impone preferir la inteligencia que de mejor manera armonice las normas en juego, antes que otra que las haga irreconciliables entre sí (cfr. Fallos 281:146). Es ésta, también, la doctrina de la SCBA, que ha sostenido que en atención a la presunción de coherencia que reina en el sistema normativo, la interpretación debe efectuarse de manera que los preceptos armonicen entre sí y, no de modo que se produzcan choques, pugnas o exclusiones entre ellos (conf. SCBA, Ac. 46.992, sentencia del 15 de marzo de 1.994; 47.812, sent. del 31 de agosto de 1.993; esta Cámara in re: ?Comper?, Expte. N° 22/2004). Ello así, toda vez que la declaración de inconstitucionalidad de las normas comporta un acto de suma gravedad que debe ser considerado como ultima ratio del orden jurídico (cfr. SCBA, doct. Causas: L. 45.582, sent. de 2 de abril de 1.991, entre muchas otras y CSJN, doct. Fallos, 260:153; 286:76; 288:325; 300:241 y 1087; 301:1062; 302:457 y 1147; 303:1708 y 324:920, entre muchos otros). Sobre esta base, entiendo que la inconstitucionalidad de las normas del código fiscal reguladoras del inicio del cómputo de la prescripción no puede ser sostenida.- 8°).- Por lo demás, y a modo de conclusión no puedo dejar de destacar que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no hace otra cosa que receptar los argumentos vertidos precedentemente, ya que el artículo N° 2532 expresamente dispone: ?Ámbito de aplicación: En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de los tributos? (Lo subrayado me pertenece).- Es evidente entonces que el legislador ha específicamente determinado que en materia de prescripción liberatoria la potestad ha quedado en mano de las administraciones locales, zanjando la cuestión debatida en autos. De ello concluyo que, ya sea por vía de interpretación o por consonancia con la nueva legislación, el resultado resulta ser el mismo, la autonomía del derecho tributario en favor de las provincias.- 9°).- Por lo tanto, y en atención a los principios jurisprudenciales y antecedentes citados, considero que los anticipos reclamados correspondientes al año 1993, contrariamente a lo interpretado por el juez de grado, inician su plazo de prescripción quinquenal a partir del 1 de enero de 1995, prescribiendo entonces el 1 de enero de 2000.- Va de suyo entonces que surtirán efecto las interrupciones y suspensiones alegadas, ya que ellas habrían tenido lugar antes que el plazo analizado hubiera transcurrido.- Por ello, y despejado este primer tema, corresponde ahora analizar las circunstancias alegadas por el apelante para sostener la vigencia de su crédito en crisis, conforme surge de la prueba instrumental adjunta, a saber: a.- Del expediente administrativo 2306-395.320 del 28-10-98 a fs.218/220, con fecha 6 de diciembre de 1999 se resuelve determinar las obligaciones fiscales del contribuyente Laureano Carlos Domato. Dicha resolución se notifica al nombrado el día 6-12-1999 (ver cédula de fs.231 de las citadas actuaciones).- b.- Con posterioridad, el día 29 de Diciembre de 1999 el nombrado interpone recurso de apelación, el que fuera resuelto con fecha 12 de agosto de 2004 (ver fs.276/279). Las actuaciones fueron recibidas con fecha 29 de septiembre de 2004 (ver cargo de fs.282 vta.).- Teniendo en cuenta lo dispuesto por el art.161 del CF la prescripción se encontraba suspendida, comenzando a correr nuevamente a partir de los noventa días hábiles contados a partir de la última fecha indicada.- De un simple cálculo matemático se puede concluir que a la fecha de presentación del apremio (agosto de 2005, ver fs.11 vta.), la obligación reclamada no se encontraba prescrita, pues desde mucho antes, esto es el día 04-05-00 la actora había interpuesto una demanda judicial cautelar en resguardo de su crédito, apta para interruptor el curso prescriptivo, tal como lo señalara el juez de grado (cfr. expediente N° 10.702, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Medidas Cautelares) En igual sentido, -y por los argumentos antes dichos que en homenaje a la brevedad me remito-, la multa correspondiente tampoco puede tenerse por prescrita.- 10°).- En este marco, corresponde mandar llevar adelante la ejecución también respecto a los anticipos y multa correspondientes a los períodos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10 y 11 de 1993 hasta tanto Laureano Carlos Domato haga íntegro pago de los períodos señalados, con más los respectivos intereses.- 11°).- Por lo expuesto, propongo a mis distinguidos colegas: a.- Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y en consecuencia revocar la sentencia de grado en cuanto fue materia de agravio; b.- Mandar llevar adelante la ejecución hasta tanto Laureano Carlos Domato haga íntegro pago de los anticipos y multa correspondientes a los períodos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10 y 11 de 1993, con más los intereses pertinentes; c) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (art.25 de la ley 13.406 y 68 del CPCC); y d) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad (conforme art.31 del decreto ley 8904/77).- ASI LO VOTO.- La señora Juez Ana María Bezzi votó a la cuestión planteada en igual sentido y por los mismos fundamentos, con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente, SENTENCIA: En virtud del resultado del acuerdo que antecede, este Tribunal RESUELVE: a.- Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y en consecuencia revocar la sentencia de grado en cuanto fue materia de agravio; b.- Mandar llevar adelante la ejecución hasta tanto Laureano Carlos Domato haga íntegro pago de los anticipos y multa correspondiente a los períodos 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10 y 11 de 1993, con más los intereses respectivos;c).- Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (art.25 de la ley 13.406 y 68 del CPCC); y d).- Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad (conforme art.31 del decreto ley

8904/77). Se deja constancia que el señor Juez Jorge Augusto Saulquin no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia.-  
Regístrese, notifíquese de acuerdo a lo proveído a fs.159 y, oportunamente, devuélvase.-  
008268E